



## "Droit fiscal européen: chronique 2014-2015"

Traversa, Edoardo ; MAITROT DE LA MOTTE, A.

Document type : *Article de périodique (Journal article)*

---

### Référence bibliographique

Traversa, Edoardo ; MAITROT DE LA MOTTE, A.. *Droit fiscal européen: chronique 2014-2015*. In: *Journal de droit européen*, Vol. 2015, no. 220, p. 255-264 (2015)

Droit fiscal européen<sup>1</sup>Edoardo Traversa et Alexandre Maitrot de la Motte<sup>2</sup>

Pendant la période couverte, les institutions européennes ont adopté divers actes législatifs visant au renforcement, d'une part, de la coopération administrative entre États membres, d'autre part, de la lutte contre la fraude et les abus, notamment dans le cadre de la directive mère-filiale. Par ailleurs, la Cour a consolidé sa jurisprudence, avec des innovations intéressantes en matière de T.V.A. (services électroniques et services intragroupes) et en matière de fiscalité directe (transferts de pertes, dividendes et territorialité des avantages fiscaux).

Durant la période sous chronique, le droit fiscal européen a connu d'intéressantes évolutions qui devront être confirmées. D'un point de vue législatif, des progrès ont été réalisés dans le domaine de la coopération administrative (échange automatique d'informations bancaires) et de la lutte contre la fraude et les abus. Et s'il faut regretter que le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) n'ait guère évolué<sup>3</sup> et que le projet de taxe sur les transactions financières n'ait pas progressé de manière significative depuis la proposition de directive du 14 février 2013<sup>4</sup>, la Commission européenne a annoncé qu'elle entendait relancer la lutte contre la concurrence fiscale avant l'été 2015<sup>5</sup>.

D'autres initiatives intéressantes de la Commission n'ont pas encore abouti, mais devraient également se traduire prochainement par de nouvelles propositions. Notamment, le Groupe d'experts sur l'élimination des problèmes fiscaux rencontrés par les particuliers exerçant des activités transfrontières au sein de l'Union européenne, qui a été installé en juin 2014 par la Commission, s'est récemment réuni et devrait publier son rapport durant l'été 2015.

En attendant de ces évolutions souhaitées, annoncées ou envisagées, la plupart des faits marquants émane ainsi — comme d'habitude — de la Cour de justice. En matière de fiscalité directe, de nombreuses décisions ont été rendues : plusieurs arrêts de la Cour ont concerné la fiscalité des entreprises (sociétés) que la fiscalité des particuliers. En matière de services financiers, les arrêts les plus intéressants concernent les services financiers, la notion d'établissement stable (*Welmory*), l'appli-

cation de taux réduits aux livres en format digital (*K Oy, Commission c. France et Commission c. Luxembourg*), ainsi que la taxation de services transfrontaliers intragroupe (*Skandia America*). Enfin, on soulignera les avancées significatives réalisées en matière d'échange d'informations fiscales.

## 1 Fiscalité des entreprises et des investisseurs

Dans le domaine de la fiscalité des entreprises et des investisseurs, la quasi-totalité des décisions rendues par la Cour de justice relatives à la portée fiscale des libertés de circulation<sup>7</sup> concerne des domaines bien connus, à savoir les dividendes, les transferts de pertes au sein des groupes de sociétés, et les fonds d'investissement.

### A. Traitement fiscal des dividendes

La Cour a été saisie de trois questions relatives à la fiscalité des dividendes, qui ont tout d'abord permis de clarifier le traitement fiscal des dividendes payés à des investisseurs domiciliés en dehors de l'Union européenne *stricto sensu*. Dans l'affaire *Emerging Markets*<sup>8</sup>, la Cour devait ainsi se prononcer sur une réglementation polonaise consistant à taxer plus lourdement les dividendes sortants que les dividendes domestiques. Sans surprise et conformément à sa jurisprudence antérieure<sup>9</sup>, elle a jugé qu'une telle différence de traitement est restrictive, même lorsque les investis-

(1) Note 14-Février 2015 (2) Edoardo Traversa est professeur à l'Université catholique de Louvain, avocat au barreau de Bruxelles (Liedekerke) et membre du E.U.VAT Expert Group de la Commission européenne. Alexandre Maitrot de la Motte est professeur et assesseur du doyen à la Faculté de droit de l'Université Paris-Est Créteil, où il dirige le Master « Fiscalité appliquée » et l'Équipe d'accueil « Marchés, Institutions, Libertés », et membre du « Groupe d'experts sur l'élimination des problèmes fiscaux rencontrés par les particuliers qui mènent des activités transfrontières au sein de l'Union européenne ». Les commentaires relatifs à la présente chronique peuvent être communiqués à edoardo.traversa@uclouvain.be ou à maitrotde la motte@u-pec.fr. Les auteurs remercient Justin Mastaki, doctorant à l'U.C.Louvain, pour les recherches effectuées dans le cadre de la présente chronique (3) Commission européenne Proposition de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) », 16 mars 2011, COM (2011) 121/4. (4) Après le retrait de sa proposition relative à la création d'une taxe sur les transactions financières au sein de tous les États membres (Commission européenne Proposition de directive établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE », 28 septembre 2011, COM (2011) 594 final), la Commission européenne a donné son accord, le 23 octobre 2012, pour qu'un processus de coopération renforcée soit engagé entre onze États membres. Le 12 décembre 2012, le Parlement européen a ensuite voté une résolution favorable à cette taxe. Le 22 janvier 2013, le Conseil de l'Union européenne a adopté une décision autorisant les onze États membres demandeurs à établir, par le biais de la coopération renforcée, un système commun de taxe sur les transactions financières. Enfin, le 14 février 2013, la Commission européenne a soumis au Conseil une proposition de directive mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières qui, à l'heure actuelle, est toujours pendante. Au plan contentieux, il faut savoir que le Royaume-Uni a introduit un recours contre la décision du Conseil du 22 janvier 2013 autorisant la coopération renforcée : ce recours a été rejeté le 30 avril 2014 par la Cour de justice au motif qu'il était prématuré (C.J., 30 avril 2014, aff. C-209/13), ce qui ne préjuge pas du fond. (5) Comm. UE, « Communication sur la transparence fiscale afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », COM (2015) 136, 16 mars 2015. — Voy. aussi Comm. UE, communiqué IP/15/4610, 18 mars 2015. — et Comm. UE, MEMO/15/4609, 18 mars 2015. (6) Voy. *infra*. (7) Outre les arrêts étudiés ci-après, la Commission, le Tribunal et la Cour ont rendu plusieurs décisions relatives aux aides d'État sous forme fiscale. Celles-ci ont vocation à être traitées dans la chronique du professeur M. Dony, dans cette revue. (8) C.J., 1<sup>re</sup> ch., 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company c. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, aff. C-190/12. (9) C.J., 3<sup>e</sup> ch., 10 mai 2012, *FIM Santander e.a.*, aff. jointes C-338/11 à 347/11.

## Chroniques

seurs protégés par la liberté de circulation des capitaux se trouvent dans un « pays tiers » (en l'espèce, les États-Unis d'Amérique). Ceci étant, la Cour a ensuite considéré que cette restriction pouvait être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général assez classique, à savoir la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux<sup>10</sup>.

Lorsqu'elle procède de cette manière, la Cour doit alors, au troisième stade de l'analyse, déterminer si la restriction ainsi justifiée est proportionnée. À cet effet, il est fréquent qu'elle se demande si la mise en œuvre d'une disposition du droit dérivé du droit de l'Union européenne n'aurait pas constitué un moyen moins contraignant pour atteindre l'objectif recherché. Dans la mesure où le recours au droit dérivé de l'Union européenne n'est pas possible lorsque les restrictions dont il convient d'apprécier la proportionnalité affectent des « pays tiers », la Pologne avait donc cru pouvoir prétendre que le principe de proportionnalité était nécessairement respecté. Mais cet argument n'a pas convaincu la Cour de justice.

C'est en effet à juste titre que la Cour a décidé que l'inapplicabilité du droit dérivé de l'Union européenne ne signifie pas l'absence de coopération entre l'administration fiscale d'un « pays tiers » et celle d'un État membre. Par suite, s'il existe une coopération entre ces administrations (laquelle était en l'espèce prévue par la convention américano-polonaise), la proportionnalité des restrictions doit être appréciée en tenant compte des conditions de sa mise en œuvre<sup>11</sup>.

Sur le fondement d'une « décision P.T.O.M. » adoptée par le Conseil sur la base de l'ancien article 187 CE pour concrétiser le régime d'association des pays ou territoires d'Outre-mer, la Cour de justice a ensuite étendu ce raisonnement aux dividendes sortants lorsqu'ils sont payés à des structures établies dans de tels territoires. Dans la décision *X BV et TBG Limited*<sup>12</sup>, la Cour a ainsi unifié le raisonnement juridique applicable lorsque sont en cause des États membres et des P.T.O.M., nonobstant la diversité des sources juridiques (Traité/décisions P.T.O.M.). Elle a consécutivement relevé que si cette « décision P.T.O.M. » interdit les restrictions aux mouvements de capitaux à destination de l'Outre-mer, son article 55, § 2, dispose qu'« aucune disposition de la [décision P.T.O.M.] ne pourra être interprétée aux fins d'empêcher l'adoption ou l'exécution de mesures destinées à prévenir l'évasion [...] fiscale conformément aux dispositions fiscales [...] de la législation fiscale nationale en vigueur ». Elle en a déduit que « sans qu'il soit besoin d'examiner la question de savoir dans quelle mesure les règles du droit de l'Union applicables aux relations entre l'Union et les P.T.O.M. s'appliquent entre un État membre et son propre P.T.O.M., (...) le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une mesure fiscale d'un État membre qui restreint, en poursuivant de manière effective et proportionnée l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale, les mouvements de capitaux entre cet État membre et son propre P.T.O.M. »<sup>13</sup>.

Enfin, dans l'arrêt *Kronos International*<sup>14</sup>, la Cour a confirmé qu'un État membre peut parfois éliminer les doubles impositions de manière différente lorsqu'elles concernent des dividendes de sociétés nationales ou étrangères. Reprenant sa jurisprudence antérieure, elle a jugé qu'en principe, le traitement fiscal des dividendes étrangers ne doit pas être moins favorable que celui des dividendes nationaux, « à moins que cette différence de traitement ne concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables »<sup>15</sup>. Et dès lors que, pour des raisons essentiellement techniques, elle a estimé que « dans le contexte de l'affaire au principal, le refus du remboursement ainsi que la différence de traitement ainsi constatée s'expliquent par une différence de situation objective »<sup>16</sup>, la Cour n'a pu que juger qu'aucune atteinte à la liberté de circulation des capitaux n'était avérée en l'espèce.

Dans cette affaire qui impliquait une société constituée aux États-Unis et détenant des participations majoritaires dans différentes filiales européennes, la Cour a par ailleurs confirmé le volontarisme qu'elle avait revendiqué dans la seconde affaire *Test Claimants in the FII Group Litigation*<sup>17</sup> et a poursuivi le mouvement jurisprudentiel engagé depuis 2007, et dont il ressort qu'aux fins d'étendre son contrôle à des situations impliquant des « pays tiers », elle n'hésite plus à faire prévaloir la liberté de circulation des capitaux sur les autres libertés (en l'occurrence ici la liberté d'établissement)<sup>18</sup>.

En sus de la jurisprudence de la Cour de justice, la fiscalité européenne des dividendes a connu des évolutions législatives durant la période sous chronique. La directive mère-filiales a en effet été modifiée à deux reprises : en vue de lutter contre les risques de double déduction, une directive du 8 juillet 2014<sup>19</sup> a notamment prévu que l'État membre de la société mère et celui de son établissement stable ne peuvent plus octroyer à ces entreprises l'exonération fiscale applicable aux bénéfices distribués qu'elles ont reçus, dans la mesure où ceux-ci sont déductibles par la filiale de la société mère ; et une directive du 27 janvier 2015<sup>20</sup> y a inséré une clause anti-abus qui s'applique en sus des clauses de même type qui sont mises en œuvre unilatéralement ou conventionnellement par les États membres.

## B. Traitement fiscal des transferts de pertes

Il arrive que des investissements se traduisent par des pertes provisoires ou définitives. La question que les investisseurs se posent alors est celle du transfert de ces pertes, aux fins de les imputer sur d'autres bénéfices parfois réalisés dans d'autres États membres. Cette question a conduit la Cour à rendre quatre décisions durant la période sous chronique, dont trois décisions de grande chambre.

Dans l'arrêt de grande chambre *Felixstowe Dock and Railway*<sup>21</sup>, la Cour a tout d'abord jugé que constitue une restriction fiscale « à la sortie » le fait, pour le Royaume-Uni, d'autoriser une société résidente appartenant à un groupe à transférer des pertes subies par

(10) Cette raison impérieuse d'intérêt général a été reconnue par C.J., 15 mai 1997, *Futura Participations s.a. et Singer c. Administration des contributions*, aff. C-250/95, *Rec.*, p. I-2471. Sur les développements ultérieurs, voy. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, n° 174. (11) Voy. notamment le point 87 de l'arrêt. (12) C.J., 3<sup>e</sup> ch., 5 juin 2014, *X BV (C-24/12) et TBG Limited (C-27/12) c. Staatssecretaris van Financiën*, aff. jointes C-24/12 et C-27/12. (13) Point 54 de l'arrêt. (14) C.J., 1<sup>re</sup> ch., 11 septembre 2014, *Kronos International Inc. c. Finanzamt Leverkusen*, aff. C-47/12. (15) Point 69 de l'arrêt. (16) Point 81 de l'arrêt. (17) C.J., 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, aff. C-35/11, EU:C:2012:707. (18) Sur cette question, voy. A. Maitrot de la Motte, « Les spécificités de la libre circulation des capitaux : l'exemple de la contestation des entraves fiscales », in E. Dubout et A. Maitrot de la Motte, *L'unité des libertés de circulation - In Varietate Concordia ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 289-327. (19) Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O. L 219* du 25 juillet 2014, pp. 40-41. (20) Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *J.O. L 21* du 28 janvier 2015, pp. 1-3. (21) C.J.,

une autre société résidente appartenant à un consortium lorsqu'une « société de liaison » appartenant à la fois à ce groupe et à ce consortium réside également au Royaume-Uni, dès lors que le même avantage est refusé si la société de liaison est établie dans un autre État membre (en l'espèce au Luxembourg)<sup>22</sup>. Cette décision s'inscrit dans la lignée des nombreuses décisions rendues depuis l'affaire *Marks & Spencer*<sup>23</sup>, dont notamment la décision *Philips Electronics*<sup>24</sup>.

Mais alors même que, de manière étonnante, le Royaume-Uni n'avait invoqué aucune raison impérieuse d'intérêt général en vue de justifier cette restriction, la Cour a d'office entrepris d'examiner si une telle justification existait. Ceci étant, dès lors que la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition ne peut concerner que les transferts de pertes d'un État à un autre (et non pas du Royaume-Uni vers le Royaume-Uni, y compris par le truchement d'une société établie dans un autre État membre) et que la législation en cause n'était pas *spécifiquement* destinée à lutter contre « les montages purement artificiels »<sup>25</sup>, la Cour a refusé que la Grande-Bretagne pût utilement se prévaloir de ces raisons impérieuses d'intérêt général<sup>26</sup>.

## “La lutte contre les paradis fiscaux pourrait constituer une raison impérieuse d'intérêt général”

La question se pose de savoir si l'examen de la seconde justification n'a toutefois pas permis à la Cour de reconnaître incidemment une nouvelle raison impérieuse d'intérêt général, à savoir la « lutte contre les paradis fiscaux ». Au sein du passage de la décision *Felixstowe* qui est consacré à la lutte contre les montages purement artificiels se trouve en effet la phrase suivante : « de même, une telle mesure pourrait être justifiée par l'objectif consistant à lutter contre les paradis fiscaux »<sup>27</sup>. La jurisprudence à venir devrait sans doute confirmer l'existence de cette nouvelle raison impérieuse d'intérêt général et préciser ses contours, en indiquant notamment quels sont les critères d'identification des « paradis fiscaux »<sup>28</sup>, ainsi que les autorités chargées de les identifier.

Dans l'arrêt *Nordea Bank Danmark A/S*, également rendu par la grande chambre<sup>29</sup>, la Cour de justice a ensuite dû déterminer si un État membre peut, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé dans un autre État membre à une société non-résidente du même groupe, réintégrer dans le bénéfice imposable de la société cédante les pertes antérieurement déduites au titre de l'établissement cédé. Elle a alors jugé que

dans la mesure où la loi danoise litigieuse prévoyait la réintégration des pertes antérieurement déduites au titre des établissements étrangers cédés sans envisager une réintégration similaire des pertes antérieurement déduites en cas de cession, dans des conditions identiques, d'établissements résidents au Danemark, la liberté d'établissement des sociétés danoises était restreinte.

Contrairement à l'arrêt *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd*, la Cour a toutefois considéré que cette restriction pouvait être justifiée par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition « en lien avec la prévention de l'évasion fiscale »<sup>30</sup>. Dès lors que l'objectif de la législation danoise était d'éviter qu'un groupe pût organiser ses activités en déduisant de son revenu imposable au Danemark les pertes d'un établissement stable déficitaire situé en Finlande, en Suède ou en Norvège pour ensuite, une fois cet établissement devenu rentable, transférer les activités de cet établissement dans une société qu'il contrôle mais qui est assujettie non pas au Danemark, mais en Finlande, en Suède ou en Norvège (de sorte que le Danemark peut *in fine* supporter la déduction de pertes étrangères sans pouvoir imposer d'éventuels bénéfices futurs), la Cour a jugé que la raison impérieuse d'intérêt général invoquée par le Danemark était pertinente.

Mais au stade de l'examen de la proportionnalité, la Cour a ensuite rappelé que l'objectif inhérent à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition est de sauvegarder la symétrie entre le droit d'imposition des bénéfices et la faculté de déduction des pertes<sup>31</sup>. Dans la mesure où la législation litigieuse permettait de réintégrer des pertes alors même que les bénéfices antérieurs de l'établissement cédé avaient pu être imposés, elle était dissymétrique. Autrement dit, parce qu'il n'existait pas de cause systématique de la réintégration des pertes antérieurement déduites, le principe de proportionnalité n'était pas respecté.

Seule l'affaire *Commission c. Royaume-Uni* jugée par la grande chambre<sup>32</sup> a finalement permis à un État membre de démontrer qu'un refus de transfert international de pertes fiscales était justifié et proportionné. Dans cette affaire qui portait sur la question de savoir si la législation britannique en cause dans l'arrêt *Marks & Spencer*<sup>33</sup> avait été modifiée d'une manière conforme à cette dernière jurisprudence, la Cour a répondu de manière positive. Si le fait de subordonner la remontée des pertes réalisées par des entités étrangères à des conditions que ne doivent pas remplir les pertes réalisées par des filiales résidentes est restrictif, la Cour a en effet jugé qu'à l'instar de ce qu'elle avait décidé en 2005, cette restriction peut être justifiée par « trois raisons impérieuses d'intérêt général, prises ensemble, à savoir la nécessité de préserver

gr. ch., 1<sup>er</sup> avril 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd e.a. c. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, aff. C-80/12, ECLI:EU:C:2014:200. Sur cette décision, voy. A. Maitrot de la Motte, « Tax sovereignty, national transfers of tax losses within international groups of companies and freedom of establishment », *Common Market Law Review*, 2015, à paraître. (22) Indépendamment du lieu de résidence de son actionnaire. (23) C.J., 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, *Rec.*, p. I-10837. (24) C.J., 4<sup>e</sup> ch., 6 septembre 2012, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c. Philips Electronics UK Ltd*, aff. C-18/11. (25) Cette raison impérieuse d'intérêt général a été reconnue par C.J., 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries plc c. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, aff. C-264/96, *Rec.*, p. I-4695, point 26. — Pour une explication, voy. C.J., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, aff. C-196/04, *Rec.*, p. I-7995. (26) Solution constante depuis C.J., 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH c. Finanzamt Steinfurt*, aff. C-324/00, *Rec.*, p. I-11779. (27) Point 32 de l'arrêt. (28) Ce qui pose la question de savoir si cette justification ne pourrait pas, de facto, concerner exclusivement les restrictions affectant les échanges avec des « pays tiers » : au regard des mécanismes de coopération administrative qui existent au sein de l'Union européenne et du niveau d'imposition, il est en effet peu probable qu'un État membre puisse être qualifié de « paradis fiscal ». *De jure*, il faut savoir qu'à l'heure actuelle, la Cour de justice considère que les raisons impérieuses d'intérêt général doivent s'appliquer dans les mêmes conditions lorsque les restrictions affectent des États membres et des « pays tiers », comme le montrent les points 89 à 104 de l'arrêt *Emerging Markets*. (29) C.J., gr. ch., 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark A/S c. Skatteministeriet*, aff. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087. (30) Point 26 de l'arrêt *Nordea Bank Danmark A/S*. (31) Voy., précédemment, C. J., 7 novembre 2013, K., aff. C-322/11, ECLI:EU:C:2013:716. (32) C.J., gr. ch., 3 février 2015, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-172/13. (33) C.J., 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, *Rec.*, p. I-10837. Voy. à ce sujet, Y. Brauner, A. P. Dourado et E. Traversa, « Ten Years of Marks & Spencer », *Intertax*, 2015, vol. 43, n° 4, pp. 306-314.



## Chroniques

une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres ainsi que la nécessité de prévenir les risques de double emploi des pertes et d'évasion fiscale<sup>34</sup>. Puis elle a estimé que la législation britannique était proportionnée dès lors qu'en pratique, il n'était pas impossible aux filiales non résidentes de transférer leurs pertes<sup>35</sup>.

Cette confirmation de la décision *Marks & Spencer* ne doit pas faire croire que durant la période sous chronique, la jurisprudence de la Cour n'a pas évolué. Outre la décision *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd*, il faut relever que dans l'arrêt *SCA Group Holding BV*<sup>36</sup>, la Cour a jugé, au sujet des aspects horizontaux d'un dispositif néerlandais d'intégration (consolidation) fiscale, que la liberté d'établissement prohibe « la législation d'un État membre en vertu de laquelle un régime d'entité fiscale unique est accordé à une société mère résidente qui détient des filiales résidentes, mais est exclu pour des sociétés sœurs résidentes dont la société mère commune n'a pas son siège dans cet État membre et n'y dispose pas d'un établissement stable ». Il est intéressant de relever que pour ce faire, la Cour n'a pas comparé les dispositions fiscales applicables aux sociétés mères intégrantes, mais celles dont relèvent les filiales intégrées. Appréhendant les situations des sociétés-mères non pas au stade de l'existence de l'entrevue, mais au stade de sa justification éventuelle, la Cour a alors jugé que ces situations étaient comparables non pas en soi, mais au regard de l'objectif de la législation litigieuse, à savoir la remontée rapide des pertes des sociétés intégrées. L'idée selon laquelle les restrictions fiscales à l'entrée sont nécessairement des discriminations semble ainsi être définitivement abandonnée, puisque la jurisprudence *SCA Group Holding BV* ne commande pas d'étendre aux sociétés-mères étrangères un avantage fiscal réservé aux sociétés-mères résidentes, mais d'accorder aux sociétés-mères étrangères un avantage fiscal dont les sociétés-mères résidentes sont exclues. Faut-il y voir une forme de discrimination positive ?<sup>37</sup>

### C. Traitement fiscal des opérations réalisées via des fonds d'investissements

Dans le domaine de la fiscalité des entreprises et des investisseurs, trois affaires ont enfin concerné les opérations réalisées via des fonds d'investissements. S'agissant tout d'abord des modalités d'impositions des revenus financiers d'origine étrangère perçus par des résidents, la Cour a identifié l'existence d'une « restriction à la sortie » dans l'arrêt *Van Caster*<sup>38</sup>. La Cour devait y déterminer si la liberté de circulation des capitaux permet qu'en cas de non-observation, par un fonds d'investissement non-résident, des obligations de communication et de publication de cer-

taines informations prévues par une législation nationale indistinctement applicables aux fonds résidents et non-résidents, les revenus que le contribuable tire dudit fonds d'investissement peuvent être imposés forfaitairement, et non pas selon un régime réel. Elle a alors répondu négativement au regard du risque d'une surévaluation des revenus réels du contribuable. Et dès lors qu'il suffisait à l'administration fiscale de demander des justificatifs aux contribuables et, le cas échéant, d'engager des procédés de coopération administrative organisés par le droit dérivé, la Cour a jugé que cette restriction ne pouvait pas être justifiée par l'efficacité des contrôles fiscaux. De ce point de vue, cette décision est très proche de l'arrêt *Commission c. Belgique* du 6 juin 2013<sup>39</sup>.

Pour sa part, la décision *Commission c. Royaume-Uni*<sup>40</sup> a permis à la Cour de juger contraire à la liberté de circulation des capitaux une législation britannique aboutissant à taxer plus lourdement des plus-values réalisées via des structures non-résidentes que via des structures d'investissements résidentes : selon la Cour, le Royaume-Uni ne pouvait pas, en cas d'investissement dans des sociétés non-résidentes équivalentes à des sociétés à actionnariat concentré, imputer immédiatement les plus-values réalisées par ces sociétés sur les revenus des investisseurs (« participants »), alors que les « participants » réalisant des investissements dans des sociétés à actionnariat concentré résidentes n'étaient pas taxés tant que la plus-value ne leur avait pas été distribuée ou que les titres de la société à actionnariat concentré n'avaient pas été cédés.

Enfin, dans l'arrêt *Commission c. Espagne* du 11 décembre 2014<sup>41</sup>, la Cour de justice a confirmé que l'obligation, pour les non-résidents effectuant certaines opérations impliquant des organismes financiers, de désigner des représentants fiscaux (alors que les résidents sont dispensés de cette obligation) méconnaît la liberté de prestation des services qui doit protéger ces organismes financiers. Dans cette affaire, l'Espagne a tenté de démontrer que cette restriction était justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux dès lors que les dispositions européennes applicables en la matière présentaient des lacunes. Mais elle n'a pas réussi à en convaincre la Cour<sup>42</sup>.

## 2 Fiscalité des personnes physiques

Dans le domaine de la fiscalité des personnes physiques, les arrêts rendus par la Cour durant la période sous chronique concernent notamment<sup>43</sup> le traitement fiscal des revenus des tra-

(34) Point 25 de l'arrêt. (35) Points 26-37 de l'arrêt. (36) C.J., 2<sup>e</sup> ch., 12 juin 2014, *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen c. SCA Group Holding BV* (C-39/13), *X AG et autres c. Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam* (C-40/13) et *Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam c. MSA International Holdings BV et MSA Nederland BV* (C-41/13), aff. jointes C-39/13, C-40/13 et C-41/13. (37) Des remarques similaires peuvent être formulées au sujet des aspects verticaux du dispositif néerlandais d'intégration fiscale. Dans le même arrêt, la Cour a jugé qu'un État membre ne peut pas refuser qu'une société mère résidente forme une entité fiscale unique avec une sous-filiale résidente lorsqu'elle la détient par l'intermédiaire de sociétés non-résidentes ne disposant pas d'un établissement stable dans cet État membre si elle peut former une telle entité lorsqu'elle détient la sous-filiale par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés résidentes (voy., précédemment, C.J., 27 novembre 2008, *Sté Papillon*, aff. C-418/07, *Rec.*, p. I-8947). La Cour a ainsi estimé que l'existence d'une discrimination n'est pas nécessaire pour qu'une entrave fiscale soit caractérisée, puisqu'elle n'a point jugé que les Pays-Bas devaient étendre aux situations européennes un avantage existant dans les situations internes : elle a plutôt considéré que les États doivent créer des avantages fiscaux dans les situations européennes alors même que de tels avantages n'existent pas lorsque les sociétés résidentes concernées n'exercent pas leur liberté d'établissement en créant une filiale dans un autre État membre (voy. notamment le point 25 de l'arrêt). (38) C.J., 1<sup>re</sup> ch., 9 octobre 2014, *Rita van Caster et Patrick van Caster c. Finanzamt Essen-Süd*, aff. C-326/12. (39) C.J., 5<sup>e</sup> ch., 6 juin 2013, *Commission européenne c. Royaume de Belgique*, aff. C-383/10. (40) C.J., 8<sup>e</sup> ch., 13 novembre 2014, *Commission européenne c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. C-112/14. (41) C.J., 5<sup>e</sup> ch., 11 décembre 2014, *Commission européenne c. Royaume d'Espagne*, aff. C-678/11. (42) Voy. notamment le point 51 de l'arrêt. (43) Dans les affaires *Cristiano Blanco et Pier Paolo Fabretti* (C.J., 3<sup>e</sup> ch., 22 octobre 2014, *Cristiano Blanco* [C-344/13] et *Pier Paolo Fabretti* [C-367/13] c. *Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I di Roma – Ufficio Controlli*, aff. jointes C-344/13 et C-367/13), la Cour a par ailleurs jugé

travailleurs, l'imposition des opérations immobilières, les transmissions de capital, et le plafonnement des avantages fiscaux<sup>44</sup>.

## A. Traitement fiscal des revenus des travailleurs

La nécessité d'éviter les différences de traitement entre les travailleurs résidant dans un autre État que celui dans lequel ils travaillent et les travailleurs qui se trouvent dans des situations internes a en premier lieu conduit la Cour à rappeler que les retenues à la source qui frappent exclusivement les rémunérations des premiers peuvent être contraires au droit de l'Union. Dans la décision *Strojirny Prostějov*<sup>45</sup>, elle a ainsi confirmé plusieurs aspects de la jurisprudence *Scorpio Konzertproduktionen*<sup>46</sup> et *X n.v.*<sup>47</sup> notamment lorsqu'elle a jugé que « l'obligation de procéder à la retenue d'un acompte sur l'impôt sur le revenu des travailleurs à la disposition par les agences de travail intérimaire non établies en République tchèque et au versement de cet acompte à l'État tchèque (...) implique une charge administrative supplémentaire qui n'est pas exigée pour les destinataires des mêmes services fournis par un prestataire résident »<sup>48</sup>. Au stade de l'examen des justifications, l'arrêt *Strojirny Prostějov* a toutefois conduit la Cour à nuancer sa jurisprudence antérieure : si elle a confirmé que la nécessité de garantir le recouvrement de l'impôt peut justifier des retenues à la source, elle a jugé que cette raison impérieuse d'intérêt général ne peut être invoquée qu'au sujet des sommes qui sont versées à des contribuables qui fournissent des « services occasionnels dans un État membre autre que celui dans lequel ils (sont) établis et n'y rest(ent) que peu de temps »<sup>49</sup>.

Dans l'arrêt de grande chambre *Sopora*<sup>50</sup>, la Cour a ensuite dû se prononcer au sujet d'une législation néerlandaise en vertu de laquelle les travailleurs qui résidaient dans un autre État membre avant d'occuper un emploi sur le territoire batave pouvaient bénéficier d'un avantage fiscal (en l'occurrence, une exonération forfaitaire d'une indemnité pour frais extraterritoriaux sans production du moindre justificatif) à la condition d'avoir résidé à une distance supérieure à 150 kilomètres de la frontière. Si la Cour a considéré que la liberté de circulation des travailleurs « interdit également la discrimination entre travailleurs non-résidents si celle-ci conduit à avantager de manière injustifiée les ressortissants de certains États membres par rapport à d'autres »<sup>51</sup>, elle a jugé que même si elle exclut « la plupart des travailleurs belges ainsi qu'une partie des travailleurs allemands, français, luxembourgeois et du Royaume-Uni »<sup>52</sup>, et bien qu'elle possède « nécessairement un

caractère approximatif »<sup>53</sup>, elle « ne saurait donc en soi être constitutive d'une discrimination indirecte ou d'une entrave à la libre circulation des travailleurs. Il en va, a fortiori, ainsi, dès lors que, comme en l'occurrence, la règle forfaitaire joue en faveur des travailleurs qui en bénéficient, en ce qu'elle réduit considérablement les démarches administratives que ces travailleurs doivent entreprendre pour obtenir l'exonération de l'indemnité pour frais extraterritoriaux. (35) Il pourrait toutefois en aller autrement si, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, lesdites limites étaient fixées de manière à ce que la règle forfaitaire donne systématiquement lieu à une nette surcompensation des frais extraterritoriaux réellement exposés »<sup>54</sup>.

Cette affaire montre que les mesures qui peuvent gêner la circulation des travailleurs sont de plus en plus difficiles à appréhender. Durant la période sous chronique, le « groupe d'experts sur l'élimination des problèmes fiscaux rencontrés par les particuliers » qui a été installé par la Commission en juin 2014 y a consacré d'importants travaux, dans l'attente de publier un rapport dans le courant de l'année 2015<sup>55</sup>.

## B. Traitement fiscal des biens immobiliers

À l'inverse du traitement fiscal des revenus des travailleurs, le traitement fiscal des biens immobiliers n'a pas suscité de difficultés majeures. Dans l'affaire *Verest et Gerards*<sup>56</sup>, la Cour devait ainsi examiner le traitement fiscal des revenus d'un bien immobilier non donné en location qui avait été acquis en France par des résidents belges. En vertu de la convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique, ces revenus n'étaient imposés qu'en France. Toutefois, une clause de réserve de progressivité permettait aux autorités belges de tenir compte de ces revenus afin de déterminer le taux d'imposition s'appliquant aux autres revenus, imposables en Belgique. Pour ce faire, il convenait donc de déterminer le revenu immobilier français de M. Verest et Mme Gerards. Or les modalités permettant la détermination des revenus provenant d'immeubles non donnés en location différaient selon que le bien était situé en Belgique ou dans un autre État membre. Selon la Cour, une telle différence concernant la base d'imposition n'est toutefois pas restrictive en soi dès lors que dans le contexte de la clause de progressivité, elle n'aboutit pas à surtaxer des revenus étrangers par rapport à des revenus domestiques. Elle ne peut être restrictive que « si, de ce fait, les revenus imposables des résidents belges propriétaires d'un bien immobi-

qu'« en réservant le bénéfice d'une exonération d'impôt sur le revenu aux seuls gains de jeux réalisés dans l'État membre concerné, (un État membre) soumet la prestation de services que constitue l'organisation contre rémunération de jeux d'argent à un régime fiscal différent selon que ladite prestation est exécutée dans ledit État ou dans d'autres États membres » (point 30 de l'arrêt) et méconnaît ainsi la libre prestation des services. À l'instar des affaires qui avaient porté sur des questions similaires (C.J., 13 novembre 2003, *Diana Elisabeth Lindman*, aff. C-42/02, *Rec.*, p. I-13519 et 6 octobre 2009, *Commission c. Espagne*, aff. C-153/08, *Rec.*, p. I-9735), l'Italie s'était prévalue de la nécessité de préserver l'ordre public. Analysant cette justification en détail, la Cour a alors considéré que ce moyen manquait en fait (points 41 à 46 de l'arrêt). (44) Il doit en outre être signalé que dans l'arrêt de *Ruyter* (C.J., 1<sup>re</sup> ch., 26 février 2015, *Ministre de l'Économie et des Finances c. Gérard de Ruyter*, aff. C-623/13), la Cour de justice a jugé que la contribution sociale généralisée et la contribution au remboursement de la dette sociale françaises (ainsi que leurs prélèvements additionnels), bien que qualifiées en droit interne d'impositions, relevaient du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, « relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté ». La France ne peut donc pas soumettre à ces « contributions » les rentes viagères à titre onéreux de source néerlandaise perçues par un résident français. (45) C.J., 1<sup>re</sup> ch., 19 juin 2014, *Strojirny FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, aff. C-290/04, *Rec.*, p. I-9461. (46) C.J., 1<sup>re</sup> ch., 18 octobre 2012, *X n.v. c. Staatssecretaris van Financiën*, aff. C-512/13. (47) C.J., 1<sup>re</sup> ch., 18 octobre 2012, *X n.v. c. Staatssecretaris van Financiën*, aff. C-512/13. (48) Point 37 de l'arrêt. (49) Point 48 de l'arrêt. (50) C.J., gr. ch., 24 février 2015, *C. G. Sopora c. Staatssecretaris van Financiën*, aff. C-498/10. (51) Point 25 de l'arrêt. (52) Point 31 de l'arrêt. (53) Point 34 de l'arrêt. (54) Points 34 et 35 de l'arrêt. Les conclusions de l'avocat général Kokott étaient en sens contraire : celle-ci avait identifié une restriction liée au morcellement du marché intérieur, avant de proposer à la Cour de reconnaître qu'elle pouvait être justifiée par la nécessité de prévenir les « distorsions de concurrence entre travailleurs non-résidents ». (55) Faisant partie de ce groupe d'experts, l'un des auteurs des présentes lignes est tenu à un devoir de réserve et ne saurait développer davantage la question. Dans l'attente du rapport final, les comptes-rendus des réunions du groupe d'experts et d'autres documents sont disponibles sur le site internet de la Commission européenne ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/individuals/expert\\_group/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/individuals/expert_group/index_fr.htm)). (56) C.J., 7<sup>e</sup> ch., 11 septembre 2014, *Ronny Verest et Gaby Gerards c. Belgische Staat*, aff. C-489/13.

## Chroniques

lier non donné en location, situé dans un État membre autre que la Belgique, sont susceptibles d'être soumis à un taux d'imposition supérieur à celui applicable aux revenus desdits résidents disposant d'un bien comparable en Belgique »<sup>57</sup>.

Puis dans les affaires *X*<sup>58</sup> et *Q*<sup>59</sup>, la Cour a jugé que les Pays-Bas peuvent refuser d'accorder des avantages fiscaux à leurs résidents à raison de leurs biens immobiliers situés sur le territoire d'autres États. Dans l'affaire *X*, la question posée était celle de savoir s'il est possible de refuser à un contribuable résident aux Pays-Bas et qui a exposé des dépenses relatives à un château qui est son habitation propre, situé en Belgique et considéré dans cet État comme monument et site rural protégé, de déduire ces dépenses pour l'imposition des revenus aux Pays-Bas, au motif que le château n'a pas été enregistré aux Pays-Bas comme monument historique protégé. Dans l'affaire *Q*, la Cour devait déterminer si le droit de l'Union s'oppose à la législation d'un État membre en vertu de laquelle une exonération de droits de donation afférents à certains sites protégés est limitée à ceux de ces sites qui sont situés sur le territoire dudit État membre.

Pour constater l'absence de toute restriction, la Cour a alors considéré, dans ces deux affaires, que s'il existe des différences de traitement fiscal selon le lieu de localisation des biens immobiliers en question, celles-ci ne sont pas discriminatoires dès lors qu'au regard des objectifs des législations en cause, les situations ne sont pas comparables. Il ressort par exemple des points 31 et 32 de l'arrêt *X* que « le fait de réserver aux seuls propriétaires de monuments classés sis sur le territoire national le bénéfice d'un avantage fiscal dont l'objet est de préserver le patrimoine culturel et historique des Pays-Bas est inhérent à l'objectif poursuivi par le législateur national. (32) La différence de traitement qui en résulte s'applique donc à des catégories de contribuables qui ne sauraient être regardés comme se trouvant dans des situations objectivement comparables »<sup>60</sup>.

Cette conclusion est intéressante car elle montre que la Cour prend en compte la dimension de la territorialité pour apprécier le champ d'application de mesures fiscales adoptées dans le cadre d'objectifs ressortant de la compétence exclusive des États membres (ici, la préservation du patrimoine). On pourrait y voir la reconnaissance de la dimension incitative (extra-fiscale) de la fiscalité et le souci d'intégrer la réalisation du marché intérieur dans le cadre de la répartition constitutionnelle des compétences entre Union et États membres<sup>61</sup>.

### C. Traitement fiscal des transmissions de capital

À la suite de plusieurs recours en manquement, la Cour de justice a confirmé sa jurisprudence antérieure en matière de trans-

mission de capital. Dans l'arrêt *Commission c. Espagne* du 3 septembre 2014<sup>62</sup>, la Cour a jugé qu'il était restrictif d'instaurer des différences défavorables, dans le traitement fiscal des donations et des successions, entre les ayants cause et les donataires résidents en Espagne et ceux qui n'y résident pas, et entre les *cujus* résidents en Espagne et ceux qui n'y résidaient pas<sup>63</sup>. Dans l'arrêt *Commission c. Allemagne* rendu le lendemain<sup>64</sup>, la Cour a ensuite confirmé la jurisprudence *Yvon Welte* du 17 octobre 2013<sup>65</sup> en jugeant que la liberté de circulation des capitaux prohibe des dispositions législatives selon lesquelles, lors de l'application des droits de succession et de donation en ce qui concerne un immeuble situé en Allemagne, il est accordé un abattement peu élevé si le donateur ou le défunt et le bénéficiaire résidaient dans un autre État membre à la date de la succession ou de la donation, alors qu'un abattement considérablement plus élevé est octroyé si l'une au moins des deux parties résidait en Allemagne à cette date.

Plus difficile était l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt de grande chambre *Grünwald*<sup>66</sup>, même si elle s'inscrivait dans la continuité de la jurisprudence *Schröder*<sup>67</sup> et posait la question de son application à une situation présentant quelques différences par rapport à elle. Pour juger que la liberté de circulation des capitaux s'oppose à une réglementation allemande qui refuse à un contribuable non-résident ayant perçu dans cet État membre des revenus commerciaux générés par des parts d'une société, qui lui ont été transmises par un parent en vertu d'une donation en avancement de part successorale, de déduire de ces revenus les rentes qu'il a versées à ce parent en contrepartie de cette donation, alors que cette réglementation accorde cette déduction à un contribuable résident, la Cour a en effet dû procéder à une analyse complexe et fondée sur des hypothèses qui restent à vérifier dès lors que telle qu'elle avait été présentée à la Cour, l'affaire présentait plusieurs incertitudes. Pour la résumer brièvement, il est possible d'indiquer qu'après avoir constaté une différence de traitement prohibée par l'article 63 du TFUE, la Cour a dû se demander si cette dernière pouvait être justifiée par une différence de situation ou par une raison impérieuse d'intérêt général. Pour répondre à cette question, elle a alors considéré qu'il n'existait entre les résidents et les non-résidents aucune différence de situation, et ce quelles que soient les circonstances de fait : après avoir indiqué que « si les revenus perçus par M. Grünwald sur le territoire allemand au cours des années concernées ne constituaient pas la partie essentielle de son revenu global, le caractère comparable de la situation de ce contribuable avec celle d'un résident ne pourrait alors être admis que si la rente versée par l'intéressé devait être considérée comme une dépense directement liée aux revenus de l'activité de la société établie en Allemagne, dont les parts lui ont été transmises à titre

(57) Point 23 de l'arrêt. (58) C.J., 2<sup>e</sup> ch., 18 décembre 2014, *Staatssecretaris van Financiën c. X*, aff. C-87/13. (59) C.J., 2<sup>e</sup> ch., 18 décembre 2014, *Staatssecretaris van Economische Zaken et Staatssecretaris van Financiën c. Q*, aff. C-133/13. (60) Aux points 27 et 28 de l'arrêt *Q*, la Cour propose un raisonnement similaire, en se référant explicitement à « l'arrêt rendu ce jour dans l'affaire *X* (C-87/13) ». (61) Voy. à ce sujet E. Traversa, « Tax Incentives and Territoriality within the European Union : Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States », *World Tax Journal*, 2014, vol. 6, n° 3, pp. 315-340. (62) C.J., 2<sup>e</sup> ch., 3 septembre 2014, *Commission européenne c. Royaume d'Espagne*, aff. C-127/12. (63) Cette décision a été rendue dans un contexte constitutionnel et fiscal particulier tenant à la reconnaissance, par la Constitution espagnole, d'un pouvoir fiscal et de compétences fiscales au profit de certaines collectivités infra-étatiques. Dès lors que la Constitution espagnole conférerait aux collectivités locales le droit d'accorder ou de ne pas accorder ces avantages, la question pouvait se poser de savoir si ces restrictions étaient imputables à l'État. Mais la Cour de justice a jugé que cette question était inopérante : « la possibilité, en vertu de la législation étatique, de traiter différemment les assujettis en fonction de leur résidence, alors qu'ils se trouvent dans une situation comparable, peut suffire à caractériser une restriction à la libre circulation des capitaux, indépendamment du point de savoir si l'ensemble des communautés autonomes a usé ou non de la faculté prévue par la législation étatique en cause » (point 66 de l'arrêt). (64) C.J., 3<sup>e</sup> ch., 4 septembre 2014, *Commission européenne c. République fédérale d'Allemagne*, aff. C-211/13. (65) C.J., 3<sup>e</sup> ch., 17 octobre 2013, *Yvon Welte c. Finanzamt Velbert*, aff. C-181/12. (66) C.J., gr. ch., 24 février 2015, *Finanzamt Dortmund-Unna c. Josef Grünwald*, aff. C-559/13. (67) C.J., 31 mars 2011, *Hans Schröder*, aff. C-450/09.



d'avancement d'hoirie<sup>68</sup>, la Cour a en effet rappelé qu'il appartient certes « en dernier ressort au juge national, qui est seul compétent pour apprécier les faits en cause au principal et pour interpréter la législation nationale, de déterminer si tel est le cas » : mais ce fut pour ensuite mieux ajouter qu'en l'espèce, ce dernier devrait considérer que la dépense litigieuse est liée à l'activité<sup>69</sup>. Enfin, la Cour a considéré que nonobstant l'existence du « principe de correspondance » (« Korrespondenzprinzip ») entre la déduction en faveur du débiteur des rentes et l'imposition du bénéficiaire, ni la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition<sup>70</sup>, ni la cohérence du système fiscal<sup>71</sup> ne pouvaient être utilement invoquées.

#### D. Plafonnement des avantages fiscaux

À l'instar des années précédentes, la Cour de justice a enfin été amenée à se prononcer sur des restrictions « à la sortie » concernant l'imposition des revenus d'origine étrangère entre les mains des résidents qui les avaient perçus. Dans l'arrêt dit « Bouanich II »<sup>72</sup>, la Cour a ainsi jugé que les aspects internationaux de l'ancien « bouclier fiscal » français étaient restrictifs dès lors qu'ils traitaient de manière moins favorable les investissements réalisés et taxés à l'étranger<sup>73</sup>. Ceci étant, la France avait demandé que cette restriction fût justifiée par la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition », ce que la Cour a refusé.

Le raisonnement alors mené peut être contesté. Lorsqu'elle a considéré que « la restitution d'impôt octroyée en vertu du bouclier fiscal est un avantage fiscal prévu par la législation française, laquelle limite la charge fiscale des contribuables en appliquant un système de plafonnement garantissant la restitution de l'impôt payé au-delà d'un certain pourcentage. Un tel dispositif de plafonnement de l'imposition n'affecte pas la possibilité pour la République française d'imposer les activités exercées sur son territoire et n'entrave pas davantage la possibilité pour cet État membre d'imposer les revenus acquis dans un autre État membre »<sup>74</sup>, la Cour n'a en effet point tenu compte de ce que le

mécanisme du « bouclier fiscal » n'avait pas trait à l'assiette ou à la liquidation d'un impôt (ou encore à la possibilité de taxer des revenus ou des patrimoines), mais organisait la restitution d'un ensemble d'impôts (lorsque, pour l'année en litige, le montant de ces impôts rapporté au revenu du contribuable excédait le seuil de 60 %). Si la Cour s'était inscrite dans cette logique (restitution d'impôts) plutôt que dans celle qu'elle a retenue (limitation du montant des impositions) et qui dénature le mécanisme français litigieux, elle n'aurait pu que juger que le fait que des contribuables pussent obtenir la restitution d'impôts payés dans d'autres États portait atteinte à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition au détriment de la France, ainsi tenue de rembourser à des contribuables les impôts dont ils s'étaient acquittés dans d'autres États.

### 3 Fiscalité indirecte (taxe sur la valeur ajoutée)

La taxe sur la valeur ajoutée étant l'impôt le plus harmonisé au niveau européen, il n'est guère étonnant que l'essentiel de l'actualité jurisprudentielle<sup>75</sup> la concerne. Ceci étant, l'harmonisation européenne en matière de fiscalité indirecte s'étend également aux droits d'accises et aux impôts indirects sur les rassemblements de capitaux, au sujet desquels la Cour a rendu respectivement sept<sup>76</sup> et trois<sup>77</sup> décisions durant l'année écoulée. Parmi celles-ci, il est notamment possible de relever l'arrêt *Gielen*<sup>78</sup>, dans lequel la Cour a considéré contraire au droit européen une taxe belge sur la conversion de titres au porteur en titres nominatifs ou en titres dématérialisés, qui devra donc être remboursée. Il sera également précisé qu'en matière d'impôts non harmonisés, la Cour a constaté une violation de l'article 30 TFUE (taxes d'effet équivalent à des droits de douane) dans le cadre d'un droit instauré par la Région flamande (Belgique) sur les excédents d'engrais applicable aux seules importations en Région flamande<sup>79</sup>.

(68) Point 31 de l'arrêt. (69) Points 32 à 38 de l'arrêt. (70) Au point 42 de l'arrêt, la Cour a indiqué qu'il s'agissait d'une justification « hypothétique » au cas d'espèce. (71) Faute de lien direct dès lors que sont en cause des impositions distinctes ou des contribuables différents : voy. notamment les points 47 à 49 de l'arrêt. (72) C.J., 5<sup>e</sup> ch., 13 mars 2014, *Margaretha Bouanich c. Directeur des services fiscaux de la Drôme*, aff. C-375/12. Cet arrêt est dit « Bouanich II » par référence à l'arrêt rendu le 19 janvier 2006 (C.J., 19 janvier 2006, *Margaretha Bouanich c. Skatteverket*, aff. C-265/04, *Rec.*, p. I-923), lequel concernait la même contribuable qui contestait alors une législation suédoise applicable en matière de dividendes. (73) Voy. notamment les points 50 à 52 de l'arrêt. (74) Point 85 de l'arrêt. (75) Les États membres ne peuvent ainsi instituer des impôts ayant les mêmes caractéristiques que la T.V.A. Voy. à ce sujet C.J., 20 mars 2014, *Caixa d'Estalvis*, aff. 139/12. Par ailleurs, ont été rendus durant la période sous chronique les arrêts suivants en matière de T.V.A. qui ne sont pas mentionnés dans cette section : C.J., 13 mars 2014, *Jetair n.v. B.T.W.-eenheid Traval4you* (régime des agences de voyages), aff. C-599/12 ; 15 mai 2014, *Almos Agrárkultúreskedelmi Kft* (réduction de la base d'imposition en cas de non-paiement du prix), aff. C-337/13 ; 15 mai 2014, *X BV* (exigibilité de la T.V.A. à l'importation), aff. C-480/12 ; ordonnance du 5 juin 2014, *Gmina Miedzyzdrój* (régularisation - droit à déduction - biens d'investissement), aff. C-500/13 ; 17 juillet 2014, *Equoland* (entrepôt fiscal), aff. C-272/13 ; 17 juillet 2014, s.c. *BCR Leasing/FN s.a.* (Crédit-bail - disparition du bien), aff. C-438/13 ; 3 septembre 2014, *GMAC* (base imposable - abus de droit), aff. C-589/12 ; 2 octobre 2014, *Fonderie 2A* (lieu de livraison d'un bien transformé), aff. C-446/13 ; 9 octobre 2014, *Traum EOOD* (preuve livraison intracommunautaire), aff. C-492/13 ; 11 décembre 2014, *Idexx Laboratories Italia* (acquisition intracommunautaire - preuve), aff. C-590/13. (76) C.J., 4<sup>e</sup> ch., 3 avril 2014, *Hauptzollamt Köln c. Kronos Titan GmbH* (C-43/13) et *Hauptzollamt Krefeld c. Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH* (C-44/13) (notions de combustible et de carburant au regard de la directive sur la fiscalité de l'énergie), aff. jointes C-43/13 et C-44/13 ; C.J., 6<sup>e</sup> ch., 10 avril 2014, *Commission européenne c. Hongrie* (application d'un taux 0 à la production d'alcool éthylique), aff. C-115/13 ; C.J., 2<sup>e</sup> ch., 3 juillet 2014, *Stanislav Gross c. Hauptzollamt Braunschweig* (désignation du redevable), aff. C-165/13 ; C.J., 2<sup>e</sup> ch., 10 septembre 2014, *Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG c. Hauptzollamt Münster* (conditions d'imposition des réservoirs des véhicules au regard de la directive sur la fiscalité de l'énergie), aff. C-152/13 ; C.J., 3<sup>e</sup> ch., 4 septembre 2014, *Provincia Antwerpen c. Belgacom n.v. van publiek recht* (C-256/13), *Mobistar n.v.* (C-264/13) (compatibilité d'une taxe sur les antennes téléphonique avec la directive « autorisation »), aff. jointes C-256/13 et C-264/13 ; C.J., 4<sup>e</sup> ch., 2 octobre 2014, *X. c. Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst* (notion de « double usage » de produits énergétiques), aff. C-426/12 ; C.J., 5<sup>e</sup> ch., 9 octobre 2014, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS) c. Yesmoke Tobacco SpA* (accise minimale sur certains produits tabagiques seulement), aff. C-428/13 ; C.J., 2<sup>e</sup> ch., 3 décembre 2014, *ASPROD sp. z o.o. c. Dyrektor Izby Celnej w Szczecinie* (exonération d'accises alcooliques), aff. C-313/14. (77) C.J., 2<sup>e</sup> ch., 12 juin 2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta s.a. c. Autoridade Tributária e Aduaneira* (réintroduction de droits d'apport), aff. C-377/13 ; C.J., 2<sup>e</sup> ch., 3 juillet 2014, *Eycké Braun c. Land Baden-Württemberg* (quote-part d'impôt sur des frais de notaire), aff. C-524/13 ; C.J., 5<sup>e</sup> ch., 9 octobre 2014, *Isabelle Gielen c. Ministerraad*, aff. C-299/13. (78) C.J., 5<sup>e</sup> ch., 9 octobre 2014, *Isabelle Gielen c. Ministerraad*, aff. C-299/13. (79) C.J., 7<sup>e</sup> ch., 2 octobre 2014, *Orgacom b.v.b.a. c. Vlaamse Landmaatschappij*, aff. C-254/13, au sujet d'un droit sur les excédents d'engrais applicable aux seules importations en Région flamande, sachant que ce droit était levé auprès de l'importateur et était calculé selon un taux uniforme, par tonne et indépendamment du processus de production, alors que la taxe sur les



## Chroniques

## A. Champ d'application

En vertu de la directive 2006/112/CE, est en principe assujetti à la T.V.A. « quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité » (article 9). La notion d'activité économique implique la présence d'une contrepartie. Toutefois, la contrepartie de cette prestation ne doit pas être obtenue directement de la part du destinataire de celle-ci mais peut également être obtenue d'un tiers, comme la Cour l'a rappelé dans l'arrêt *Le Rayon d'Or* rendu au sujet du forfait versé par la caisse nationale française d'assurance maladie aux établissements d'hébergement de personnes âgées dépendantes<sup>80</sup>.

Quant à la condition d'indépendance, celle-ci avait été interprétée par la Cour de justice dans l'arrêt *FCE Bank*<sup>81</sup> comme excluant en principe du champ d'application de la T.V.A. les opérations réalisées entre l'établissement principal et la succursale d'un assujetti, la succursale « [n'opérant] pas de façon indépendante et ne [supportant] pas elle-même les risques économiques liés à l'exercice de son activité ». Néanmoins, la Cour a apporté un tempérament important à cette exclusion dans l'arrêt *Skandia America*<sup>82</sup>, en considérant que les prestations facturées par un établissement principal situé dans un État tiers à une succursale située dans un État membre étaient imposables dans ce dernier État, lorsque la succursale avait été intégrée à un groupement T.V.A. En effet, le groupement T.V.A. a pour effet de se substituer à ses membres aux fins de l'accomplissement des obligations T.V.A., et donc de créer un nouvel assujetti qui remplit la condition d'indépendance vis-à-vis de l'établissement principal de la succursale qui est membre du groupement. Les conséquences de cet arrêt sont importantes, des lors qu'elles font apparaître que le choix de former ou non un groupe T.V.A. peut avoir des incidences considérables sur la taxation des services intra-groupe, spécialement lorsque des États tiers sont concernés (on songe particulièrement aux États-Unis qui ne connaissent pas d'impôts comparables à la T.V.A.).

## B. Opérations imposables et localisation

Les opérations imposables — et les opérations qui leur sont assimilées, comme le transfert d'un État membre à un autre<sup>83</sup> — sont définies par la directive 2006/112/CE. En matière de localisation des opérations imposables, on rappellera l'entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2015 du nouveau régime de localisation des prestations de services électroniques, de télécommunication ainsi que de télé et radiodiffusion tels que définis par le règlement d'exécution 1042/2013<sup>83bis</sup>, en vertu duquel ces prestations seront toujours imposables dans l'État du preneur de services, même s'il s'agit d'un particulier (article 58 de la directive 2006/112/CE). Cette réforme est accompagnée de la mise en place d'un système de guichet unique (Mini-one Stop Shop - MOSS), permettant aux opérateurs de verser la T.V.A. auprès d'une seule administration nationale, à charge de celle-ci de la redistribuer aux différents États membres compétents.

Par ailleurs, on soulignera la décision de la Cour rendue dans l'affaire *Welmory* concernant la localisation des prestations de services effectués au bénéfice d'un établissement stable situé dans un État membre autre que l'établissement principal du preneur (article 44 de la directive T.V.A.)<sup>84</sup>. *Welmory LTD*, une société chypriote qui organisait des ventes aux enchères sur une plate-forme de vente en ligne, avait conclu un contrat de collaboration avec une société polonaise portant sur la gestion du site Internet au travers duquel s'effectuait cette activité. L'administration fiscale polonaise a considéré que la rémunération versée par la société polonaise à *Welmory* devait être soumise à la T.V.A. en Pologne, dans la mesure où cette même société devait être considérée comme un établissement stable de la société chypriote sur le territoire polonais. La Cour précise dans son arrêt, faisant notamment référence à sa jurisprudence antérieure et à la définition contenue dans le Règlement d'exécution n° 282/2011 (pas encore applicable à l'époque des faits), « qu'un établissement stable doit se caractériser par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui lui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement ». Toutefois, la Cour relève que le fait que l'activité en question « puisse être exercée sans nécessiter de structure humaine et matérielle effective sur le territoire polonais n'est pas déterminant ». La présence d'un établissement stable ne semble en revanche pas exclue dans le cas où l'opérateur économique ne serait lui-même pas propriétaire des installations et employeur des personnes formant la structure.

## C. Exonérations et taux réduits

Outre le champ d'application et les règles de localisation, la directive harmonise également largement les exonérations, à savoir les opérations économiques que les assujettis ne doivent pas soumettre à T.V.A. Ces exonérations sont en général obligatoires pour les États membres, qui ne peuvent en étendre le champ d'application. En outre, bien qu'étant d'interprétation restrictive car considérées comme dérogatoires au principe de la neutralité de la T.V.A., elles ne peuvent être indûment restreintes par ces derniers, comme le montre l'arrêt *Commission c. Suède* en matière de services postaux<sup>85</sup>. Dans ce contexte, ce sont les opérations complexes, composées de différentes livraisons de biens et prestations liées entre elles, qui posent le plus de problèmes de qualification, comme par exemple en matière de livraisons de médicaments dans le cadre d'un traitement (arrêt *Klinikum Dortmund*)<sup>86</sup>. Est particulièrement topique, à cet égard, un arrêt relatif à la mise à dispositions d'infrastructures sportives à des clubs (*Régie communale autonome du stade Luc Varenne*)<sup>87</sup> : cette opération est une prestation complexe, recouvrant outre la concession d'un droit de jouissance sur l'infrastructure, la fourniture d'autres services tels que la supervision, de la gestion, de la maintenance et la mise aux normes, ou encore le nettoyage desdites installations. Dans la lignée de l'arrêt *Stockholm Lindöpark*<sup>88</sup>, qui concernait la mise à disposition de terrains de golf des joueurs individuels, la

excédents d'engrais produits à l'intérieur du territoire flamand était levée auprès du producteur et était calculée selon un taux qui variait en fonction du processus de production (le taux le plus bas s'élevant à 0 EUR). (80) C.J., 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or* s. à r.l., aff. C-151/13. (81) C.J., 23 mars 2006, *FCE Bank*, aff. C-210/04. (82) C.J., 17 septembre 2014, *Skandia America Corp. (USA)*, filiale Sverige c. Skatteverket, aff. C-7/13. (83) C.J., 6 mars 2014, *Dresser Rand s.a.*, aff. C-606/12 et C-607/12. (83bis) Règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services, J.O. L. 284 du 26 octobre 2013, pp. 1-9. (84) C.J., 16 octobre 2014, *Welmory sp. z o.o. c. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk*, aff. C-605/12. (85) C.J., 10 mars 2014, *Commission c. Suède*, aff. C-114/14. (86) C.J., 13 mars 2014, *Klinikum Dortmund GmbH*, aff. C-366/12. (87) C.J., 22 janvier 2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, aff. C-55/14. (88) C.J., 18 janvier 2001, *Svenska staten c. Stockholm Lindöpark*, aff. C-150/99, *Rec.*, p. I-493.

Cour a alors précisé que de telles prestations échappent à la notion de location immobilière exonérée, particulièrement eu égard à la valeur monétaire de ces autres services (en l'espèce, 80 % de l'indemnisation contractuellement prévue) et, dans une moindre mesure, au caractère occasionnel et temporaire de la mise à disposition des infrastructures (18 journées footballistiques par saison).

Un autre domaine où la Cour intervient régulièrement est l'exonération des services financiers, ce qui tient à ce que les banques et assurances sont des assujettis mixtes avec un droit à déduction limité<sup>(89)</sup>. Dans l'arrêt *ATP Pension Services*, la Cour a ainsi admis que pouvait être exonérées au titre de gestion de fonds communs de placement les activités de certaines caisses de retraite, dans la mesure où les affiliés supportaient le risque financier des investissements, et ceci quand bien même les cotisations étaient versées par les employeurs et que leur montant était par une convention collective conclue entre organisations patronales et syndicales<sup>(90)</sup>. Par ailleurs, dans l'arrêt *Granton Advertising*, la Cour a exclu que la vente d'une carte de réduction puisse être assimilée à une opération financière exonérée<sup>(91)</sup>.

En revanche, les taux sont un domaine qui échappe encore largement à l'harmonisation. Les États membres restent en effet libres de fixer le taux normal de T.V.A., sous réserve qu'ils soient supérieurs à 15 %. Ils sont toutefois tenus de respecter la directive en ce qui concerne l'application de taux réduits, qui n'est permise que pour un nombre limité de biens et de services énumérés à l'annexe III de la directive T.V.A.<sup>(92)</sup>. La Cour a rendu trois arrêts importants concernant l'application du taux réduit prévu pour les livres « sur tout type de support physique » et autres publications. Se basant sur une interprétation textuelle et statique de la directive, elle a conclu à l'absence de compétences des États pour étendre d'initiative le bénéfice du taux réduit aux publications électroniques. On retiendra toutefois que dans l'arrêt *K Oy*<sup>(93)</sup>, rendu sur question préjudicielle, la Cour a laissé entrouverte la possibilité pour l'État membre de vérifier au regard du principe de neutralité fiscale si les produits en question « sont susceptibles d'être considérés comme étant semblables par le consommateur moyen », auquel cas « l'application sélective d'un taux réduit de T.V.A. ne se justifie pas ». Néanmoins, dans deux autres arrêts postérieurs concernant des procédures d'infraction respectivement à l'encontre de la France et le Luxembourg, la Cour exclut que l'application du principe de neutralité fiscale débouche, en l'absence d'une disposition non équivoque, sur la possibilité d'appliquer un taux réduit la livraison de livres sur support électronique<sup>(94)</sup>.

## D. Droit à déduction

Le droit à déduction constitue un mécanisme essentiel du système commun de la T.V.A. Cette possibilité de déduire la T.V.A. acquittée en amont est reconnue aux assujettis pour la T.V.A. afférentes à des opérations effectivement réalisées<sup>(95)</sup> en lien direct et immédiat avec les opérations économiques imposables ouvrant droit à déduction en aval. Comme la Cour l'a énoncé dans l'arrêt *Malburg*<sup>(96)</sup>, aucun droit à déduction ne peut donc être reconnu dans l'hypothèse où un bien (en l'occurrence une clientèle) est acheté en vue d'être mis gratuitement à disposition d'un autre assujetti, même dans le cas où il s'agit d'opérations réalisées entre parties liées (un associé et deux de ses sociétés).

Le droit européen prévoit des limitations au droit à déduction de différente nature. Certaines sont inhérentes à la logique sous-tendant le système commun de T.V.A. C'est ainsi que les autorités publiques ne bénéficient pas du droit à déduction pour leurs activités hors champ d'application de la T.V.A.<sup>(97)</sup> ou exonérées. Dans l'arrêt *Gemeente's-Hertogenbosch*, la Cour a toutefois admis un droit à déduction partiel de la T.V.A. payée pour la construction d'un immeuble par une commune, en proportion de l'affectation de cet immeuble à des activités soumises à T.V.A.<sup>(98)</sup>.

D'autres limitations du droit à déduction procèdent de l'intention de sanctionner les irrégularités, la fraude et les abus commis par les assujettis. La Cour a ainsi confirmé, dans l'arrêt *Italmoda-Turbu.com*, que les États membres doivent opposer à un assujetti « un refus du bénéfice des droits à déduction, à exonération ou à remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, même en l'absence de dispositions du droit national prévoyant un tel refus, s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que, par l'opération invoquée pour fonder le droit concerné, il participait à une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée commise dans le cadre d'une chaîne de livraisons », et ceci même si la fraude intervient dans un autre État membre<sup>(99)</sup>.

## 4 Protection du contribuable et lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

Durant la période sous chronique, tant la protection des contribuables que la coopération administrative en matière fiscale ont connu des progrès qui pourraient être amplifiés prochainement.

(89) Sur le calcul du prorata pour des opérations de crédit-bail, voy. C.J., 10 juillet 2014, *Banco Mais s.a.*, aff. C-183/13. (90) C.J., 13 mars 2014, *ATP Pension Service A/S*, aff. C-464/12. Comp. C.J., 7 mars 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees Ltd*, aff. C-424/11. (91) C.J., 26 juin 2014, *Granton Advertising BV*, aff. C-461/12. (92) Pour une application concernant les produits de protection contre l'incendie, voy. C.J., 18 décembre 2014, *Commission européenne c. Pologne*, aff. C-639/13. (93) C.J., 11 septembre 2014, *K Oy*, aff. C-219/13. (94) C.J., 5 mars 2015, *Commission européenne c. France*, aff. 479/13, et *Commission européenne c. Luxembourg*, aff. C-502/13. La différence apparente entre ces arrêts peut s'expliquer par le fait que dans l'affaire *K Oy*, il s'agissait de livres électroniques, mais sur un support physique, tandis que les autres procédures en manquement concernaient des livres « purement » électroniques. Elle pourrait être motivée aussi par le contexte de concurrence fiscale entre États membres (en particulier le Luxembourg) en matière d'e-commerce qui existait avant l'entrée en vigueur de la réforme des critères de localisation de services électroniques début 2015. (95) Voy. à ce sujet C.J., 13 mars 2014, *FIRIN OOD* (régularisation), aff. C-107/13. (96) C.J., 13 mars 2014, *Heinz Malburg*, aff. C-204/13. Comp. C.J., 1<sup>er</sup> mars 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn*, aff. C-280/10. (97) Voy. à ce sujet, C.J., 20 mars 2014, *Gmina Wrocław*, aff. C-72/13. (98) C.J., 10 septembre 2014, *Gemeente's-Hertogenbosch*, aff. C-92/13. (99) C.J., 18 décembre 2014, *Italmoda-Turbu.com BV-Turbu.com Mobile Phone's BV*, aff. jointes C-131/13, C-163/13 et C-164/13. Sur l'obligation — et pas seulement la faculté — de lutter contre la fraude et les abus, voy. notre précédente chronique 2013-2014, ainsi que E. Traversa, « Prevention of evasion and avoidance and abusing in EU VAT Law » in M. Lang et D. Raponi e.a. (éd.), *ECJ- Recent developments in Value added tax*, Linde Verlag, 2014, pp. 35-54. (100) La Cour a en revanche reconnu son incompétence dans une autre affaire en raison de l'absence d'applica-

## Chroniques

La Cour de justice a ainsi rendu trois décisions favorables aux contribuables qui se plaignaient de violations du droit fiscal de l'Union européenne par des États membres<sup>100</sup>, et qui entendaient obtenir la restitution d'imposition payées en violation de ce droit. Dans une décision de grande chambre, elle a tout d'abord jugé qu'une procédure roumaine prévoyant une compensation entre la taxe illégale dont le remboursement était sollicité et une nouvelle taxe était contraire au droit de l'Union dès lors, d'une part, qu'elle était « de nature à perpétuer la discrimination constatée par la Cour dans les arrêts *Tatu* (EU:C:2011:219) et *Nisipeanu* (EU:C:2011:466) »<sup>101</sup>, et, d'autre part, qu'elle avait « pour effet d'exonérer les autorités nationales de l'obligation de tenir compte des intérêts dus au contribuable pour la période comprise entre la perception indue de la taxe sur la pollution et le remboursement de celle-ci »<sup>102</sup>. Quelques mois plus tard, la Cour a ensuite confirmé que dans une situation où les contribuables ont le choix entre deux voies de recours nationales en vue d'obtenir la restitution d'un impôt perçu en violation du droit de l'Union et où l'une d'elles se caractérise par un délai de prescription plus long que l'autre, les principes d'effectivité, de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent à ce que ce délai de prescription soit réduit sans préavis et de manière rétroactive<sup>103</sup>. Enfin, la Cour a considéré comme contraire à la directive T.V.A. 2006/112/CE le fait pour un État de ne pas verser d'intérêts de retard relatifs au montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui n'était pas récupérable dans un délai raisonnable en raison d'une disposition nationale jugée contraire au droit de l'Union<sup>104</sup>. En revanche, la Cour a admis qu'un État membre pouvait prévoir, en matière de T.V.A., une pro-

cédure administrative préalable obligatoire en cas de soupçon de pratique abusive<sup>105</sup>.

Dans le même temps, la coopération des administrations fiscales nationales a été accrue. L'adoption de deux directives<sup>106</sup> modifiant le droit dérivé existant devrait permettre d'améliorer la collecte et l'échange (notamment automatique) d'informations fiscales, en particulier auprès des établissements financiers ainsi que la lutte contre les procédés frauduleux. Par ces directives, l'Union européenne s'aligne sur le nouveau standard international en matière d'échange d'informations fiscales, tel promu par l'O.C.D.E. et le G20.

Postérieurement à la période sous chronique, la Commission européenne a annoncé, le 18 mars 2015<sup>107</sup>, que cette coopération serait prochainement renforcée. À cet effet, elle vient de proposer aux États membres d'adopter une directive sur l'échange de renseignements relatifs aux décisions anticipées en matière fiscale. Elle envisage également une simplification et une rationalisation des directives relatives à l'échange de renseignements fiscaux, la création d'un numéro d'identification fiscale (NIF) européen, et l'extension du réseau Eurofisc au domaine de la fiscalité directe. Des projets d'actualisation du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, de redynamisation du groupe chargé de son suivi, et de relance du projet d'harmonisation de la base imposable à l'impôt des sociétés (ACCIS) devraient être rendus publics d'ici l'été. Enfin, la Commission, qui espère « parvenir à une meilleure quantification du manque à gagner fiscal », n'exclut pas d'examiner d'autres initiatives en faveur de la transparence fiscale et de proposer des actions contre les paradis fiscaux.

bilité des dispositions du droit de l'Union dont l'interprétation était demandée (C.J., 10<sup>e</sup> ch., 4 septembre 2014, *István Tivadar Szabó c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, aff. C-204/14). (101) C.J., gr. ch., 15 octobre 2014, *Ilie Nicolae Nicula c. Administrația Finanelor Publice a Municipiului Sibiu, Administrația Fondului pentru Mediu*, aff. C-331/13, point 36. (102) *Ibidem*, point 37. (103) C.J., 1<sup>re</sup> ch., 18 décembre 2014, *Commission européenne c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. C-640/13. Voy., précédemment, C.J., 3<sup>e</sup> ch., 12 décembre 2013, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, aff. C-362/12. (104) C.J., 17 juillet 2014, *Delphi Hungary*, aff. C-654/13. (105) C.J., 12 février 2015, *Surgicare*, aff. C-662/13. (106) Directive 2014/48/UE du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, J.O. L 111 du 15 avril 2014, pp. 50-78 ; directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, J.O. L 359 du 16 décembre 2014, pp. 1-29. (107) Comm. UE, « Communication sur la transparence fiscale afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », COM (2015) 136, 18 mars 2015. Voy. aussi Comm. UE, communiqué IP/15/4610 et Comm. UE, MEMO/15/4609.